

راهکارهای افزایش مالیات‌های غیرمستقیم در تحقق اهداف برنامه دوم*

دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی

مالیات‌های غیرمستقیم در ایران، به رغم برخی فراز و نشیب‌ها، همواره از روند صعودی برخوردار بوده و به خصوص در سال‌های اخیر رشد چشم‌گیری داشته است. اما مقایسه‌های بین‌المللی نشان دهنده آن است که مالیات‌های غیرمستقیم در ایران هنوز با استانداردهای جهانی فاصله بسیاری دارد. علاوه بر این، بین ارقام پیش‌بینی شده (به وسیله مدل) برای مالیات‌های غیرمستقیم و ارقام در نظر گرفته شده در برنامه دوم شکاف وجود دارد و برآورد حداکثر درآمد مالیات غیرمستقیم، نشان دهنده وجود ظرفیت خالی فراوانی برای افزایش درآمد مالیات‌های غیرمستقیم کشور است. این مقاله می‌کوشد با بررسی جایگاه کنونی مالیات‌های غیرمستقیم و ترسیم جایگاه واقعی آن در سیستم مالیاتی کشورمان، راه‌های ممکن برای افزایش مالیات‌های غیرمستقیم را به منظور دستیابی به اهداف برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ارائه نماید.

مقدمه

مالیات‌های غیرمستقیم به عنوان یکی از دو جزء اصلی تشکیل دهنده درآمدهای مالیاتی در کشورهای در حال توسعه نسبت به مالیات‌های مستقیم از ارجحیت بیشتری برخوردارند. مالیات‌های غیرمستقیم در ایران به رغم برخی فراز و نشیب‌ها همواره از روند صعودی برخوردار بوده و در سال‌های اخیر به موجب تأکید بر درآمدهای مالیاتی از رشد چشم‌گیری برخوردار شده‌اند. اما مقایسه‌های بین‌المللی نشان می‌دهد که جایگاه مالیات‌های غیرمستقیم به خصوص در بخش مالیات بر مصرف و فروش هنوز با استانداردهای جهانی فاصله بسیاری

* مقاله حاضر برگرفته از طرح مطالعاتی "بررسی جایگاه مالیات‌های غیرمستقیم و چگونگی راه‌های افزایش آن در جهت دستیابی به اهداف برنامه دوم توسعه اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی" است که در دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی با مسئولیت اجرایی آقای محمود محضرنیا و گروه کارشناسی الله محمد آقایی، حمیدرضا اکرمی، افشین جنتانی، زیور حاتمی زاده و مریم گرامی انجام شده است.

دارد. هدف از این مطالعه، کوششی تئوریک و کاربردی مبنی بر یافتن پاسخ سؤالات زیر است:

۱. جایگاه کنونی مالیات‌های غیرمستقیم در سیستم مالیاتی کشور کدام است؟
۲. جایگاه واقعی مالیات‌های غیرمستقیم در سیستم مالیاتی کشور چگونه است؟
۳. برای نیل به جایگاه واقعی مالیات‌های غیرمستقیم چه راه‌هایی وجود دارد؟
۴. راه‌های افزایش مالیات‌های غیرمستقیم در جهت نیل به اهداف برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کدام است؟

به منظور پاسخگویی به این سؤالات، مقاله حاضر از چهار بخش تشکیل شده است. بخش اول کلیاتی راجع به مالیات‌های غیرمستقیم شامل ضرورت و اهداف برقراری این گونه مالیات‌ها، چگونگی سیستم مالیات‌های غیرمستقیم در ایران و جایگاه درآمدی آن‌ها در اقتصاد کشور را مورد بررسی قرار می‌دهد.

در بخش دوم به منظور پی بردن به میزان ظرفیت خالی مالیات‌های غیرمستقیم در سال‌های برنامه دوم، ابتدا با معرفی معادلات مالیات‌های غیرمستقیم و استفاده از تکنیک‌های اقتصاد سنجی میزان مالیات‌های غیرمستقیم را پیش‌بینی می‌کنیم و سپس با برآورد حداکثر درآمد مالیات‌های غیرمستقیم در دو حالت، بدون در نظر گرفتن محدودیت‌های قانونی و با در نظر گرفتن محدودیت‌های قانونی (ظرفیت مالیاتی) به تعیین میزان ظرفیت خالی مالیاتی در سال‌های برنامه دوم، می‌پردازیم. لازم به ذکر است که برآورد حداکثر درآمد مالیات‌های غیرمستقیم با استفاده از محاسبه نرخ مناسب مالیاتی در بخش‌های مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش حاصل شده است.

پس از مشخص شدن وجود ظرفیت خالی در بخش مالیات‌های غیرمستقیم، راه‌های افزایش آن در بخش سوم مورد بررسی قرار می‌گیرد. افزایش مالیات‌های غیرمستقیم در بخش مالیات بر مصرف و فروش با الهام از مطالعه شهاب‌الدین حسین برای کشور بنگلادش، از طریق معرفی گروه کالاهای جدید و افزودن آن‌ها به پایه مالیاتی این بخش و در بخش مالیات بر واردات عمدتاً از طریق اصلاح نرخ‌های تعرفه در وضعیت‌های گوناگون و با توجه به ماهیت کالاها صورت گرفته است.

آخرین بخش از مقاله به نتیجه‌گیری کلی از مباحث مطروحه اختصاص دارد.

۱. کلیات

در تعریف کلی، مالیات‌های مستقیم به مالیات‌هایی گفته می‌شود که بر مبنای درآمد و ثروت

راهکارهای افزایش مالیات‌های غیرمستقیم ... ۵۵

از اشخاص حقیقی یا حقوقی اخذ می‌شوند. در مقابل مالیات‌های غیرمستقیم به مالیات‌هایی گفته می‌شود که بر اشیاء وضع می‌شود و بازای آن به پرداخت‌کنندگان خدماتی تعلق می‌گیرد که دولت بر آن‌ها مالیات وضع کرده است. شرکت‌ها و مالیات بر ثروت و مالیات‌های غیرمستقیم تحت عناوین مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش اخذ می‌شوند.

هدف اصلی وضع مالیات‌های غیرمستقیم در درجه اول کسب درآمد برای دولت و در درجه دوم کاهش مصرف کالاهای تجملی و غیر ضروری در جامعه است. به طور خلاصه، مواردی همچون موازنه تراز پرداخت‌های خارجی، حفظ ثبات داخلی و حمایت از صنایع نوپا را می‌توان از جمله اهداف کلی وضع مالیات‌های غیرمستقیم دانست.

به صورت مشخص‌تر، وضع مالیات بر مصرف و فروش اهدافی همچون توسعه محصولات داخلی و جهت بخشیدن به الگوی مصرف جامعه را در کنار هدف کسب درآمد دنبال می‌کند. همچنین از آنجا که این مالیات جنبه انتخابی دارد، برای رسیدن به هدف تخصیص بهینه منابع می‌تواند بسیار مؤثر باشد. اهداف وضع مالیات بر واردات را می‌توان به صورت زیر برشمرد:

۱. محدودیت مصرف کالاهای لوکس و غیر ضروری و واردکردن کالاهای سرمایه‌ای.
 ۲. افزایش میل متوسط به پس‌انداز از طریق تحدید مصرف.
 ۳. رشد و گسترش صنایع داخلی از طریق تحدید واردات برخی کالاها و تشویق واردات کالاهایی که به این امر کمک می‌کنند.
- باید اضافه کرد که مالیات بر واردات چون موجب افزایش قیمت کالاهای وارداتی می‌شود افراد را به مصرف کالاهای مشابه تشویق می‌کند و باعث گسترش و توسعه صنایع تولیدکننده کالاهای مزبور می‌شود و بدیهی است که افزایش اشتغال در صنایع می‌تواند افزایش تولید کالاهای داخلی را به دنبال داشته باشد. با اِعمال مالیات بر واردات می‌توان از رقابت‌های نامشروع سایر کشورها که با عرضه کالا به قیمت کمتر از قیمت داخلی صورت می‌گیرد (dumping) جلوگیری کرد و با کمک به ایجاد یک اقتصاد متنوع از نظر صنایع و محصولات زمینه‌های تأمین خودکفایی و خود اتکایی کشور را فراهم کرد.

۱-۱. مالیات از نگاه برنامه پنج ساله دوم

سیاست‌های درآمدی دولت در برنامه دوم به گونه‌ای طراحی شده است که همراه با کاهش

ابعاد دولت، تأمین هزینه‌های جاری صرفاً از طریق افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در بلند مدت امکان‌پذیر باشد و تعیین سهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی به میزان حداقل ۱۵ درصد تا پایان برنامه دوم به عنوان هدف اصلی در نظر گرفته شده است. عملکرد برنامه اول در مورد سهم مالیات‌های مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی دولت ۵۷/۱ درصد و سهم مالیات‌های غیرمستقیم از کل درآمدهای مالیاتی دولت ۴۲/۹ درصد بوده که در قانون برنامه دوم مقرر گردیده است این سهم به نفع مالیات‌های غیرمستقیم تغییر یابد.

جدول شماره ۱ سهم و میزان هر کدام از اجزای درآمدهای دولت را در سال‌های ۷۸-۱۳۷۳ براساس قانون برنامه دوم نشان می‌دهد. میانگین رشد درآمدهای مالیاتی طی برنامه دوم ۱۸/۵ درصد و نسبت مالیاتی (نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی) براساس برنامه می‌بایست از ۵/۴۲ درصد به ۶/۷ درصد در پایان برنامه برسد. همچنین براساس میزان مصوب در برنامه دوم سهم مالیات در درآمدهای دولت از ۲۳/۰۴ درصد در سال ۱۳۷۲ به ۲۹/۵ درصد تا پایان سال ۱۳۷۸ خواهد رسید. میانگین سهم درآمدهای مالیاتی، نفت و سایر درآمدها از کل درآمدهای دولت طی برنامه دوم به ترتیب ۲۶، ۵۰ و ۲۴ درصد پیش بینی شده است.

جدول شماره ۱: سهم و میزان اجزای درآمدهای دولت در سال‌های برنامه دوم، ۷۸-۱۳۷۳. (میلیارد ریال)

سال	درآمد کل (۱)	درآمد نفت (۲)	درآمد مالیات (۳)	سایر درآمدها (۴)	نسبت (۲) به (۱)	نسبت (۳) به (۱)	رشد درآمدهای مالیاتی
۱۳۷۳	۲۹۸۷۴	۱۷۶۵۲	۷۷۵۵	۴۴۶۷	۵۹	۲۶	—
۱۳۷۴	۳۶۲۱۹	۲۱۵۰۸	۷۸۶۲	۶۸۴۹	۵۹/۳	۲۱/۷	۱/۳
۱۳۷۵	۴۱۱۲۱	۲۲۹۰۷	۹۶۵۹	۸۵۵۵	۵۵/۷	۲۳/۵	۲۲/۸
۱۳۷۶	۴۶۵۵۸	۲۴۰۳۷	۱۱۸۶۶	۱۰۶۵۵	۵۱/۶	۲۴/۵	۲۲/۸
۱۳۷۷	۵۲۷۶۳	۲۵۲۶۷	۱۴۵۷۷	۱۲۹۱۹	۴۷/۸	۲۷/۶	۲۲/۸
۱۳۷۸	۶۰۶۵۰	۲۶۳۲۵	۱۷۹۰۸	۱۶۴۱۷	۴۳/۴	۲۹/۵	۲۲/۸

۱-۲. سیستم وصول مالیات غیرمستقیم در ایران

مالیات های غیرمستقیم همچون مالیات های مستقیم از سیستم اجرایی ویژه ای برخوردار است. بنابراین، سیستم و مراحل عملیات وصول این گونه مالیات ها با مالیات های مستقیم که در آمد اشخاص را ملاک قرار می دهند متفاوت است. در قسمت مالیات های غیرمستقیم بخش مالیات بر مصرف و فروش در مرکز از طریق اداره کل مالیات های غیرمستقیم مستقر در وزارت امور اقتصادی و دارایی و در استان ها از طریق ادارات کل امور اقتصادی و دارایی استان کنترل می شود، در حالی که مسئول وصول مالیات بر واردات (در باب حقوق گمرکی و سود بازرگانی) گمرک کشور است. مالیات بر حق ثبت و سفارش کالا که یکی دیگر از اقلام مالیات بر واردات است توسط بانک مرکزی وصول و به حساب خزانه واریز می گردد.

۱-۲-۱. سیستم وصول مالیات بر واردات در ایران

مالیات بر واردات از نظر رویت و نحوه وصول در قالب سه منبع عمده مالیاتی (حقوق گمرکی، سود بازرگانی و حق ثبت سفارش کالا) شکل می گیرد.

مکانیزم وصول حقوق گمرکی و سود بازرگانی طی مراحل سیزده گانه ترخیص کالا که جزء تشریفات گمرکی محسوب می شود، صورت می پذیرد. مراحل سیزده گانه تشریفات گمرکی (که به ده مرحله قابل تقلیل است)^۱ به ترتیب اجزاء در نمودار شماره ۱ آورده شده است.^۲

درباره مکانیزم وصول حق ثبت و سفارش کالا گفتنی است که متقاضی ورود کالا با مراجعه به بانک مرکزی یا بانک های مجاز فرم ثبت و سفارش را که شامل اطلاعاتی همچون نوع کالا، شماره تعرفه، تعداد یا میزان کالا و بهای کالاها است کامل می کند و همراه با ارائه پیش فاکتور تقاضای گشایش اعتبار می نماید. بانک مربوطه نیز پس از دریافت درصدی از پیش فاکتور به عنوان حق ثبت و سفارش اقدام به ثبت و سفارش کالا می کند.

۱-۲-۲. سیستم وصول مالیات بر مصرف و فروش

نحوه وصول اقلام عمده مالیات بر مصرف و فروش را به طور خلاصه می توان به صورت زیر

۱. در حین مطالعه با بررسی های به عمل آمده این نتیجه حاصل شد که می توان مراحل ۲ و ۳ و ۴ از مراحل تشریفات را در یک مرحله و مراحل ۱ و ۵ و ۶ را نیز در یک مرحله گنجانند، به طوری که با کاهش مراحل سیزده گانه به ده مرحله هیچ گونه خللی در روند تشریفات گمرکی وارد نیاید.

۲. برای اطلاعات بیشتر در این زمینه به مآخذ اصلی این مقاله.

بیان نمود:

۱. مالیات بر فرآورده های نفتی: این نوع مالیات هر ماهه براساس میزان فروش نفت و بنزین (براساس لیتر) از شرکت ملی نفت ایران وصول می شود.
۲. مالیات نوشابه های غیر الکلی و الکل های صنعتی: این مالیات بر تعداد بطرهای نوشابه غیرالکلی و الکل های صنعتی تولید شده در کارخانه های مربوطه تعلق می گیرد. برای کنترل میزان و نحوه تولید این محصولات یک نفر ناظر از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی در کارخانه مستقر است. همچنین دستگاه های الکترو دیجیتالی و الکترو مکانیکی نیز نصب شده است که تعداد تولید کارخانه ها را کنترل می کند.
۳. مالیات اتومبیل: سازندگان و واردکنندگان اتومبیل برای اخذ شماره اتومبیل موظف به پرداخت مالیات متعلقه اند. در این خصوص، مالیات بر اتومبیل های وارداتی براساس ارزش سیف آنها از طریق گمرکات کشور وصول و به حساب اداره کل مالیات های غیرمستقیم در مرکز و ادارات کل امور اقتصادی و دارایی در استان ها و اریز می گردد.
۴. مالیات نوار ضبط و صوت: واردکنندگان این کالا از طریق گمرکاتی که این کالا را وارد کرده اند با پرداخت مالیات اجناس خود را از گمرک ترخیص می کند و میزان مالیات تولیدکنندگان داخلی براساس آمار مقدار تولید کارخانه تعیین و اخذ می شود.
۵. مالیات بر فروش سیگار: این نوع مالیات از طریق شرکت سهامی دخانیات، به تعداد فروش سیگارهای داخلی و خارجی تعلق گرفته و از این کانال نیز وصول می شود.
۶. مالیات بر نقل و انتقال اتومبیل: در این مورد اشخاصی که قصد فروش و یا نقل و انتقال اتومبیل دارند با پرداخت مالیات نقل و انتقال در دفتر خانه های ثبت اسناد و اخذ مفاصا حساب، اقدام به فروش می کنند.
۷. مالیات حق اشتراک تلفن و مالیات بر فروش خاویار: این بخش از مالیات بر مصرف و فروش به ترتیب از طریق شرکت مخابرات و شرکت سهامی شیلات ایران وصول می شود. مالیات حق اشتراک تلفن از مشترکین تلفن و مالیات بر فروش خاویار نیز بر اساس قیمت مقادیر فروش خاویار، اخذ می شود.
۸. مالیات بر صدور گذرنامه: مالیات مذکور از طریق اداره گذرنامه نیروی انتظامی بازای صدور گذرنامه دریافت می شود.

لازم به توضیح است که در تمام این موارد حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی برای کنترل میزان مالیات هر کدام از سازمان ها و ارگان های دولتی که به نحوی در وصول

مالیات بر مصرف و فروش دخالت دارند از طریق ارائه گزارش کنترل و نظارت، وزارتخانه مذکور را در نحوه و میزان وصول مالیات بر مصرف و فروش یاری می‌دهند.

۳-۱. جایگاه درآمدی مالیات‌های غیرمستقیم

جدول شماره ۲ میزان وصولی مالیات‌های غیرمستقیم و سهم آن از کل درآمدهای مالیاتی را در سال‌های ۷۳-۱۳۵۰ نشان می‌دهد. نکته حائز اهمیت در این جدول تحول یافتن مالیات‌های غیرمستقیم به موازات مالیات‌های مستقیم در این سال‌ها است که براین اساس می‌توان سیستم مالیاتی ایران را یک سیستم مالیاتی مختلط دانست. مطابق جدول یاد شده، در سال‌های ۷۳-۱۳۵۰ مالیات بر واردات با سهم نسبی ۷۰ درصد در مقایسه با سهم نسبی ۳۰ درصدی مالیات بر مصرف و فروش از اهمیت بیشتری برخوردار بوده است.

۲. جایگاه و موقعیت مالیات‌های غیرمستقیم در سال‌های برنامه دوم

در این بخش جایگاه و موقعیت مالیات‌های غیرمستقیم در سال‌های برنامه دوم از دیدگاه‌های مختلف مورد ارزیابی و تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

۱-۲. پیش‌بینی مالیات‌های غیرمستقیم

در این قسمت موقعیت مالیات غیرمستقیم در سال‌های برنامه دوم با فرض ادامه روند گذشته مورد بررسی و برآورد قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر، چنانچه تغییراتی در متغیرهای اساسی اثر گذارنده بر مالیات غیرمستقیم در سال‌های برنامه دوم به وجود نیاید جایگاه و وضعیت مالیات غیرمستقیم در این صورت چگونه خواهد شد؟ و آیا با وضعیت موجود می‌توان به اهداف قانون برنامه دوم دست یافت؟

به منظور پیش‌بینی درآمد مالیات‌های غیرمستقیم ابتدا توابع درآمد مالیاتی در بخش واردات و مصرف و فروش معرفی شده و پس از برآورد این توابع با استفاده از مقادیر از پیش تعیین شده متغیرهای توضیحی مدل در سال‌های برنامه دوم، درآمد مالیاتی در بخش‌های یاد شده پیش‌بینی می‌شود.^۱

۱. درباره نحوه طراحی مدل، نگاه کنید به:

محمود محضریا، بررسی کشش‌های مالیاتی و پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی در برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، رساله کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۷۳.

راهکارهای افزایش مالیات های غیرمستقیم ... ۶۱

جدول شماره ۲: میزان وصولی مالیات های غیرمستقیم به تفکیک

مالیات بر واردات و مصرف و فروش (میلیارد ریال)

سال	کل درآمدهای مالیاتی (۱)	مالیات های غیرمستقیم (۲)	نسبت (۲) به (۱) درصد	مالیات بر واردات (۳)	نسبت (۳) به (۲) درصد	مالیات بر مصرف و فروش (۴)	نسبت (۴) به (۲) درصد
۱۳۵۰	۸۳	۵۰/۴	۶۰	۲۶/۹	۵۳	۲۳/۵	۴۷
۱۳۵۱	۱۰۳/۸	۶۱	۵۹	۳۳/۸	۵۵	۲۷/۲	۴۵
۱۳۵۲	۱۳۱/۲	۷۸/۷	۶۰	۶۱/۴	۷۸	۱۷/۳	۲۲
۱۳۵۳	۱۵۸/۸	۸۶	۵۴	۶۴	۷۴	۲۲	۲۶
۱۳۵۴	۲۷۳/۴	۱۲۰	۴۴	۹۴	۷۸	۲۶	۲۲
۱۳۵۵	۳۴۷/۴	۱۵۷/۶	۴۵	۱۲۴/۶	۷۹	۳۳	۲۱
۱۳۵۶	۴۴۹/۲	۲۱۶/۴	۴۸	۱۷۱/۸	۷۹	۴۴/۶	۲۱
۱۳۵۷	۴۷۱/۵	۱۹۹/۸	۴۲	۱۴۶/۵	۷۳	۵۳/۳	۲۷
۱۳۵۸	۳۶۸/۳	۱۴۰/۲	۳۸	۱۰۰/۹	۷۲	۳۹/۳	۲۸
۱۳۵۹	۳۴۰/۴	۲۱۱/۲	۶۲	۱۶۱/۲	۷۶	۵۰	۲۴
۱۳۶۰	۵۵۴/۱	۲۳۲/۲	۴۲	۱۶۹/۷	۷۳	۶۲/۵	۲۷
۱۳۶۱	۶۱۴/۶	۳۱۸	۵۲	۲۱۷	۶۸	۱۰۱	۳۲
۱۳۶۲	۷۹۷/۵	۴۶۴/۵	۵۸	۳۴۶/۳	۷۵	۱۱۸/۲	۲۵
۱۳۶۳	۹۰۰/۱	۴۹۴	۵۵	۳۴۶	۷۰	۱۴۸/۳	۳۰
۱۳۶۴	۱۰۳۵	۵۰۴	۴۹	۲۷۳	۵۴	۲۳۰/۲	۶۶
۱۳۶۵	۱۰۲۶	۴۴۴/۸	۴۳	۲۲۴/۸	۵۰	۲۲۰	۵۰
۱۳۶۶	۱۰۳۲	۴۱۷/۸	۴۰	۲۰۱/۲	۴۸	۲۱۶/۶	۵۲
۱۳۶۷	۹۸۸/۷	۳۴۰/۵	۳۴	۱۴۵/۸	۴۳	۱۹۴/۷	۵۷
۱۳۶۸	۱۱۹۲	۵۲۸/۱	۴۴	۳۴۹/۷	۶۶	۱۷۸/۴	۳۴
۱۳۶۹	۱۷۰۲/۱	۷۷۱/۳	۴۵	۵۰۲/۳	۶۵	۲۶۹	۳۵
۱۳۷۰	۲۷۷۵	۱۳۶۹/۳	۴۹	۹۵۲	۷۰	۴۱۷/۳	۳۰
۱۳۷۱	۳۷۸۸	۱۷۸۳/۸	۴۷	۱۲۴۵	۷۰	۵۳۸/۸	۳۰
۱۳۷۲	۴۰۸۲	۱۴۴۵/۶	۳۵	۱۱۲۳/۴	۷۸	۳۲۲/۲	۲۲
۱۳۷۳	۵۴۹۰/۸	۱۶۳۶/۶	۳۰	۱۲۸۴/۲	۷۸	۳۵۲/۴	۲۲

مأخذ: گزارش وضع مالی دولت، قانون بودجه سال های ۱۳۷۴-۱۳۵۰.

نتیجه حاصل از برآورد این معادلات به روش NLS^۱ و OLS^۲ برای دوره زمانی ۷۳-۱۳۵۰ به صورت زیر است:^۳

$$LTM = -۱/۲۷ + ۰/۸۵ LXM + ۰/۰۲۹ SM$$

$$t: (-۳/۷۹) (۲۰/۷) (۱۵/۴)$$

$$R^2 = ۰/۹۹$$

$$D.W = ۲/۱۶$$

$$LTD = -۳/۷۱ + ۰/۸۳ LXD + ۰/۵۹ SD$$

$$t: (-۲/۹) (۷/۰۲) (۳/۶۹)$$

$$R^2 = ۰/۹۹$$

$$D.W = ۱/۸۷$$

به طوری که:

LTM: لگاریتم درآمد مالیات بر واردات.

LXM: لگاریتم پایه مالیات بر واردات.

SM: شاخصی از سیستم مالیات بر واردات.

LTD: لگاریتم درآمد مالیات بر مصرف و فروش.

LXD: لگاریتم پایه مالیات بر مصرف و فروش.

SD: شاخصی از سیستم مالیات بر مصرف و فروش.

با پیش بینی متغیرهای معادلات براساس رشد متوسط و قانون برنامه دوم، میزان مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش را با استفاده از ضرایب به دست آمده برای سال‌های برنامه دوم پیش بینی می‌کنیم. جدول شماره ۳ میزان پیش بینی درآمد مالیات‌های غیرمستقیم را به تفکیک بخش‌ها با فرض ثابت ماندن روند متغیر سیستم و پایه مالیاتی در سال‌های برنامه دوم نشان می‌دهد. اما این پیش بینی وقتی می‌تواند دارای خطای اندکی باشد که متغیر سیستم و پایه‌های مالیاتی دارای روندی نرمال و طبیعی باشند و از آنجاکه قوانین مربوط به برخی از زیربخش‌های مالیات غیرمستقیم به موجب قانون اجازه وصول مالیات غیرمستقیم از برخی کالاها و خدمات (مصوب ۷۴/۶/۱۶) از سال ۱۳۷۵ دارای تغییرات چشمگیری بوده است، لذا لازم است این تغییرات به گونه‌ای در پیش بینی زیربخش‌ها در نظر گرفته شود.

۱. حداقل مربعات غیرخطی (nonlinear least squares)

۲. حداقل مربعات معمولی (ordinary least squares)

۳. ارقام درون پرانتز آماره t است.

در قسمت مالیات بر واردات، قوانین مربوط به ثبت و سفارش کالا از ۱۳۷۵ تغییر ناگهانی کرده، به طوری که حق ثبت و سفارش کالا بازای هر دلار واردات از ۴۵ ریال به ۱۰۰ ریال افزایش یافته است. به منظور تعدیل درآمد مالیات بر واردات پیش بینی شده برای سال های ۷۸-۱۳۷۵ ابتدا میزان حق ثبت سفارش کالا، با فرض این که هیچ تغییر قانونی صورت نگرفته باشد، پیش بینی می شود. سپس با فرض آن که نسبت حق ثبت سفارش کالا بعد از تغییرات قانونی به قبل از تغییرات قانونی (نسبت) با نسبت ارزش حق ثبت سفارش کالا در بعد و قبل از تغییرات قانونی برابر باشد، می توان با در نظر گرفتن این نسبت میزان حق ثبت سفارش کالا را پس از تغییرات قانونی پیش بینی کرد و نیز افزایش ناشی از تغییرات قانونی حق ثبت سفارش کالا را به میزان مالیات بر واردات پیش بینی شده اضافه کرد.

در بخش مالیات بر مصرف و فروش نیز مالیات بر فرآورده های الکلی صنعتی و مالیات بر نقل و انتقال اتومبیل تغییر عمده کرده اند که لازم است این تغییرات در پیش بینی درآمد مالیاتی در نظر گرفته شود. به همین منظور، در مورد مالیات بر فروش فرآورده های الکلی صنعتی ابتدا درآمد مالیاتی بدون در نظر گرفتن تغییرات پیش بینی می شود؛ سپس با توجه به آن که در قانون جدید نرخ وصول مالیات بر انواع الکل های صنعتی بین ۴ تا ۱۴ برابر افزایش یافته است، ضریب ۴ (حداقل افزایش نرخ) را به عنوان ضریب افزایش مالیات بر الکل های صنعتی طبق قانون جدید برای سال های ۷۸-۱۳۷۵ در نظر گرفته می شود.

در مورد مالیات بر نقل و انتقالات اتومبیل نیز ابتدا میزان درآمد مالیاتی بدون در نظر گرفتن تغییرات قانونی پیش بینی شده، سپس برای در نظر گرفتن اثر تغییر قانون پس از سال ۱۳۷۵ از آمار پنج ماهه ۱۳۷۵ استفاده شده است؛ بدین صورت که متوسط میزان رشد پنج ماهه این بخش در طی سال های ۷۴-۱۳۷۱ را از میزان رشد پنج ماهه ۱۳۷۵ کسر شده و مابه التفاوت به عنوان ضریب افزایش مالیات در این بخش در سال های ۷۸-۱۳۷۵ در نظر گرفته شده است.

پس از در نظر گرفتن تغییرات قانونی در دو بخش مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش، پیش بینی درآمد مالیات های غیرمستقیم به تفکیک بخش ها در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

همان گونه که ملاحظه می شود، میزان شکاف مالیات پیش بینی شده براساس مدل در نظر گرفته شده در برنامه دوم بسیار بالا بوده، چنان که برای نیل به ارقام برنامه دوم لازم است به طور متوسط درآمد مالیات غیرمستقیم به میزان ۱۲۶ درصد بیش از رشد طبیعی خود

(رشد محاسبه شده به وسیله مدل) در سال‌های برنامه دوم رشد داشته باشد.

جدول شماره ۳: پیش‌بینی درآمد مالیات‌های غیرمستقیم در سال‌های برنامه دوم (میلیارد ریال)

سال	مالیات بر واردات			مالیات بر مصرف و فروش		
	عملکرد	پیش‌بینی	خطای پیش‌بینی	عملکرد	پیش‌بینی	خطای پیش‌بینی
۱۳۶۸	۳۴۹/۷	۳۲۸/۲	۰/۰۶۵	۱۷۸/۴	۱۶۷	۰/۰۶
۱۳۶۹	۵۰۲/۴	۵۱۶/۲	-۰/۰۲۶	۲۶۹	۲۲۹/۱	۰/۱۷
۱۳۷۰	۹۵۱/۹	۹۵۱/۴	۰/۰۰۰۴	۴۱۷/۳	۳۲۶/۳	۰/۲۷
۱۳۷۱	۱۲۴۵/۴	۱۳۲۲/۱	-۰/۰۵۸	۳۷۲/۳	۳۱۴/۳	۰/۱۸
۱۳۷۲	۱۱۲۳/۴	۱۰۳۹/۶	۰/۰۸	۳۲۲/۲	۳۲۰	۰/۰۰۶
۱۳۷۳	۱۲۸۴	۱۴۱۷/۸	۰/۰۹۴	۳۵۲/۴	۳۸۹/۲	-۰/۰۹
۱۳۷۴		۱۲۶۱/۶			۴۲۸/۸	
۱۳۷۵		۱۳۰۱/۴			۴۷۳/۵	
۱۳۷۶		۱۳۳۰/۴			۵۲۳/۹	
۱۳۷۷		۱۳۸۷/۸			۵۸۰/۹	
۱۳۷۸		۱۴۰۹/۵			۶۴۵/۱	

جدول شماره ۴: مالیات غیرمستقیم پیش‌بینی شده و اختصاص داده شده در برنامه دوم (میلیارد ریال)

سال	مالیات بر واردات با اعمال تغییرات قانونی	مالیات بر مصرف و فروش یا اعمال تغییرات قانونی	کل مالیات غیرمستقیم پیش‌بینی شده بر اساس مدل	کل مالیات غیرمستقیم اختصاص داده شده در برنامه دوم	شکاف
۱۳۷۴	۱۲۵۳/۴	۴۷۱/۶	۱۷۲۵	۳۵۳۸	۱۸۲۳
۱۳۷۵	۱۷۹۸/۷	۶۱۵/۸	۲۴۱۴/۵	۴۳۴۶	۲۰۲۸
۱۳۷۶	۱۸۳۸/۷	۶۸۱/۶	۲۵۲۰/۳	۵۳۳۹	۲۹۳۶
۱۳۷۷	۱۹۱۷/۷	۷۵۵/۸	۲۶۷۳/۵	۶۵۵۹	۴۰۱۶
۱۳۷۸	۱۹۴۷/۸	۸۳۹/۴	۲۷۸۷/۲	۸۰۸۵	۵۴۱۶

۲-۲. برآورد حداکثر درآمد مالیات غیرمستقیم

در این قسمت فرض می‌شود چنانچه تمامی پایه‌های مالیاتی موجود در بخش مالیات

غیرمستقیم بدون در نظر گرفتن محدودیت‌های قانونی با نرخ مناسبی مشمول مالیات شوند، آنگاه حداکثر درآمد مالیاتی ممکن چقدر خواهد بود. با برآورد حداکثر درآمد مالیاتی ممکن در این بخش اولاً میزان ظرفیت خالی مالیات بخش مشخص خواهد شد و ثانیاً چشم‌اندازی برای حداکثر میزان افزایش درآمد مالیاتی در این بخش به وجود خواهد آمد. همان‌گونه که ملاحظه می‌شود، برای به دست آوردن حداکثر درآمد مالیاتی ممکن، ابتدا باید نرخ‌های معرفی شود که با توجه به پایه‌های موجود حداکثر درآمد مالیاتی را ایجاد کنند. از ویژگی‌های مهم این نرخ آن است که هر نرخ بزرگ‌تر یا کوچک‌تر از آن، درآمد مالیاتی کمتری را ایجاد خواهد کرد.

۱-۲-۲. برآورد حداکثر درآمد مالیات بر مصرف و فروش در سال‌های برنامه دوم برای حداکثر کردن درآمد حاصل از مالیات بر مصرف و فروش باید نرخ‌های انتخاب شود که این درآمد را با توجه به حجم پایه مالیاتی حداکثر کند. به منظور محاسبه این نرخ، تابع مصرف زیر را برای ایران در نظر می‌گیریم:

$$C_t = \alpha y_d + \beta C_{t-1} + \gamma DD + U_t$$

در این تابع متغیرها عبارتند از:

C_t : مصرف بخش خصوصی به قیمت ثابت ۱۳۶۱ (به عنوان متغیر جانشین برای پایه مالیات بر مصرف و فروش).

C_{t-1} : مصرف بخش خصوصی یک دوره قبل.

y_d : درآمد قابل تصرف به قیمت ثابت ۱۳۶۱.

DD : متغیر مجازی برای نشان دادن اثر انقلاب که بر شیب وارد شده و برای قبل از انقلاب صفر و بعد از انقلاب یک در نظر گرفته شده است.

U_t : جمله اخلال.

با جای گذاری $y(1-t)$ به جای y_d و برآورد تابع مذکور داریم:

$$C = \hat{\alpha} (1-t)y + \hat{\beta} C_{t-1} + \hat{\lambda} DD$$

چنانچه Γ شاخصی از نرخ مالیات بر مصرف و فروش باشد، درآمد کل حاصل از

مالیات بر مصرف و فروش را می‌توان به صورت زیر به دست آورد:

$$rC = r\alpha \hat{(1-t)y} + r\beta \hat{C}_{t-1} + r\lambda \hat{DD}$$

نرخ‌ی که درآمد کل مالیات بر مصرف و فروش را ماکزیمم کند در واقع همان نرخ‌ی است که تابع یاد شده را حداکثر می‌کند. لذا برای ماکزیمم کردن این تابع نسبت به نرخ مالیات بر مصرف (r)، به صورت زیر مشتق می‌گیریم:

$$\frac{\partial (rC)}{\partial r} = C - r\alpha \hat{C} = 0 \quad \Rightarrow \quad r = \frac{1}{\alpha}$$

نتایج حاصل از برآورد تابع مصرف بخش خصوصی برای دوره زمانی ۷۳-۱۳۳۸ به صورت زیر است:

$$C_t = 0.37 y_d + 0.85 C_{t-1} + 0.04 DD$$

$(\frac{5}{8})$
 $(\frac{6}{7})$
 $(\frac{1}{65})$

$$R^2 = 0.99 \quad D.W = 1.9 \quad h = 0.2$$

با توجه به نتایج به دست آمده، نرخ‌ی که تابع مالیات بر مصرف را حداکثر کند برابر است با:

$$r = \frac{1}{\alpha} = \frac{1}{0.377} = 2.65$$

با توجه به متوسط میزان رشد پیش‌بینی شده در قانون برنامه دوم برابر ۱۵/۱ درصد برای مصرف بخش خصوصی و نرخ حداکثرکننده درآمد مالیات بر مصرف حاصله، میزان پیش‌بینی حداکثر درآمد مالیات بر مصرف و فروش به صورت جدول شماره ۵ خواهد بود.

جدول شماره ۵: برآورد حداکثر درآمد مالیات بر مصرف و فروش در سال‌های برنامه دوم

(میلیارد ریال)

سال	حداکثر درآمد مالیات بر مصرف و فروش
۱۳۷۴	۲۱۹۳/۴
۱۳۷۵	۲۵۲۴/۶
۱۳۷۶	۲۹۰۵/۸
۱۳۷۷	۳۳۴۱/۹
۱۳۷۸	۳۸۴۹/۶

۲-۲-۲. برآورد حداکثر درآمد مالیات بر واردات در سال های برنامه دوم برای محاسبه حداکثر درآمد مالیاتی ناشی از عوارض وارداتی از تابع تقاضای واردات برای ایران استفاده می کنیم. معادله برآورد شده ای که در پی می آید، تقاضای واردات برای ایران (M) را تابعی از نسبت شاخص قیمت کالاهای وارداتی به شاخص قیمت کالاهای داخلی (pm/pd)، درآمد حاصل از صدور نفت و گاز (y)، ذخایر بین المللی واقعی (IR)، و ارزش واردات دوره قبل (ML) می داند.^۱

$$\ln M = 0.94 - 0.17 \ln pm/pd + 0.39 \ln y + 0.19 \ln IR + 0.35 \ln ML$$

$$R^2 = 0.92 \quad F = 0.83$$

همان گونه که می دانیم، وضع مالیات بر واردات قیمت کالاهای وارداتی را معادل عوارض وارداتی افزایش خواهد داد، به طوری که قیمت کالاهای وارداتی پس از وارد شدن با اعمال عوارض وارداتی از p^*m (شاخص قیمت کالای وارداتی قبل از مالیات) به $p^*m(1+t)$ افزایش خواهد یافت که در آن t متوسط نرخ عوارض مالیات بر واردات است. به منظور به دست آوردن نرخ حداکثرکننده درآمد مالیات بر واردات، تابع تقاضای برآورد شده را با توجه به برابری $pm = p^*m(1+t)$ در نظر می گیریم. چنانچه تابع تقاضای برآورد شده را به صورت نمایی بنویسیم، به صورت زیر خواهد شد:

$$m = e^{-1.17} \cdot y^{0.39} \cdot IR^{0.19} \cdot ML^{0.35} \cdot \left(\frac{p^*m(1+t)}{pd} \right)^{-0.94}$$

$$M = A(1+t)^{-1.17}$$

با توجه به حجم واردات (m) و نرخ عوارض وارداتی (t)، درآمد مالیاتی ناشی از عوارض وارداتی به صورت زیر حاصل می شود.

$$M_t = At(1+t)^{-1.17}$$

چنانچه بخواهیم نرخ حداکثرکننده درآمد مالیاتی ناشی از عوارض وارداتی را به دست آوریم، کافی است که رابطه فوق را با قید متوسط نرخ عوارض وارداتی (t) حداکثر کنیم.

۱. زهرا بزرگرمی، برآورد تابع تقاضای واردات کل ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، ۱۳۷۲.

-1.17

$$\text{MAX } Mt = At(1+t)$$

St : t

$$\frac{\delta (Mt)}{\delta t} = 0 \Rightarrow t = 5/9$$

با توجه به متوسط نرخ پیش بینی شده در قانون برنامه دوم برابر ۴/۳ درصد برای واردات و نرخ حداکثر کننده درآمد مالیاتی حاصل از سود و عوارض وارداتی، میزان حداکثر درآمد مالیاتی ناشی از سود و عوارض وارداتی و کل درآمد مالیات بر واردات به صورت جدول شماره ۶ برآورد می‌شود.

جدول شماره ۶: برآورد حداکثر درآمد مالیات غیرمستقیم در سنوات برنامه دوم

(میلیارد ریال)

سال	حداکثر درآمد مالیاتی ناشی از عوارض وارداتی	حق ثبت و سفارش کالا*	حداکثر درآمد مالیات بر واردات	حداکثر درآمد مالیات بر مصرف و فروش	حداکثر درآمد مالیات غیرمستقیم
۱۳۷۴	۱۴۲۷	۴۰۴/۷	۱۸۳۱/۷	۲۱۹۳/۴	۴۰۲۵/۱
۱۳۷۵	۱۴۸۸	۹۱۹/۵	۲۴۰۷/۵	۲۵۲۴/۶	۴۹۳۲/۱
۱۳۷۶	۱۵۵۲	۹۴۰	۲۴۹۲	۲۹۰۵/۶	۵۳۹۷/۶
۱۳۷۷	۱۶۱۹	۹۸۵	۲۶۰۴	۳۳۴۱/۹	۵۹۴۵/۹
۱۳۷۸	۱۶۸۹	۹۹۵/۵	۲۶۸۴/۵	۳۸۴۹/۶	۶۵۳۴/۱

* حق ثبت و سفارش کالا براساس روند گذشته و اعمال تغییرات قانونی محاسبه شده است.

با مقایسه جدول‌های شماره ۴ و ۶، ملاحظه می‌شود که در بخش مالیات غیرمستقیم ظرفیت خالی زیادی برای افزایش درآمد مالیاتی وجود دارد.

۳ ۲ ۲. برآورد حداکثر درآمد مالیاتی غیرمستقیم با توجه به توانایی موجود سیستم مالیاتی (ظرفیت مالیات غیرمستقیم)

در این قسمت با برآورد ظرفیت مالیات غیرمستقیم در واقع ضعف سیستم مالیاتی از نظر

راهکارهای افزایش مالیات های غیرمستقیم ... ۶۹

کارایی مورد بحث قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر، مشخص خواهد شد که با توجه به توانایی موجود سیستم مالیاتی چه حجمی از درآمد مالیاتی بالقوه به فعلیت تبدیل نمی‌شود. به پیروی از مطالعات انجام شده در صندوق بین المللی پول، توابع ظرفیت مالیاتی غیرمستقیم به تفکیک بخش ها را می‌توان به صورت زیر تعریف نمود.

$$MTT = \alpha_0 + \alpha_1 M$$

$$CTT = \beta_0 + \beta_1 C$$

به طوری که در آن MTT و CTT به ترتیب ظرفیت مالیاتی در بخش واردات و مصرف و فروش است و از حاصل ضرب نسبت مالیاتی (متوسط نرخ) در ارزش واردات (M) و مصرف بخش خصوصی (C) (به عنوان متغیرهای جانشین برای پایه مالیاتی موجود در بخش واردات و مصرف و فروش) حاصل شده است.

نتایج حاصل از برآورد این معادلات برای دوره زمانی ۷۳-۱۳۵۰ به صورت زیر

است.

$$MTT = ۱۶۷/۵ + ۰/۰۵۹ M$$

$$t: (۴/۹) \quad (۱۲/۹)$$

$$R^2 = ۰/۸۹$$

$$D.W = ۲/۳$$

$$CTT = ۷۶/۷ + ۰/۰۰۶ C$$

$$t: (۵/۳) \quad (۹/۴)$$

$$R^2 = ۰/۸۶$$

$$D.W = ۱/۷۳$$

برای پیش بینی ظرفیت مالیات غیرمستقیم در سال های برنامه دوم با توجه به متوسط رشد پیش بینی شده واردات و مصرف و فروش در قانون برنامه دوم از ضرایب به دست آمده مدل استفاده می‌شود.

جدول شماره ۷ میزان پیش‌بینی ظرفیت مالیات های غیرمستقیم را با مدنظر قرار دادن تغییرات قانونی (برای مالیات بر فروش فرآورده های الکلی و صنعتی و مالیات نقل و انتقال اتومبیل در بخش مالیات بر مصرف و فروش و ثبت و سفارش کالا در بخش مالیات بر

۷۰ پژوهش ها و سیاست های اقتصادی

واردات) و با فرض ثابت ماندن سایر شرایط نشان می دهد.

جدول شماره ۷: پیش بینی ظرفیت مالیات غیرمستقیم به تفکیک بخش ها با اعمال تغییرات قانونی در سال های برنامه دوم (میلیارد ریال)

سال	مالیات بر واردات	مالیات بر مصرف و فروش	کل مالیات غیرمستقیم
۱۳۷۴	۱۷۲۴	۵۸۵	۲۳۰۹
۱۳۷۵	۲۱۷۳	۷۴۹	۲۹۲۲
۱۳۷۶	۲۲۵۹	۸۴۵	۳۱۰۴
۱۳۷۷	۲۳۲۶	۹۵۶/۵	۳۲۸۲/۵
۱۳۷۸	۲۴۰۴/۵	۱۰۸۵/۵	۳۴۹۰

توضیح این که سال ۱۳۷۴ صرفاً براساس پیش بینی مدل است.

جدول شماره ۸: پیش بینی، ظرفیت و حداکثر درآمد مالیات غیرمستقیم را در سال های برنامه دوم نشان می دهد.

جدول شماره ۸: پیش بینی، ظرفیت و حداکثر درآمد مالیات غیرمستقیم در سال های برنامه دوم (میلیارد ریال)

سال	حداکثر درآمد مالیات غیرمستقیم (۱)	پیش بینی مالیات غیرمستقیم (۲)	ظرفیت مالیات غیرمستقیم (۳)	ظرفیت خالی (۲) - (۱)	ظرفیت خالی ناشی از عدم کارایی سیستم (درصد)	ظرفیت خالی ناشی از محدودیت های قانونی (درصد)
۱۳۷۴	۴۵۲۵	۱۷۲۵	۲۳۰۹	۲۸۰۰	۲۰	۸۰
۱۳۷۵	۴۹۳۲	۲۴۱۴	۲۹۲۲	۲۵۱۸	۲۰	۸۰
۱۳۷۶	۵۳۹۷	۲۵۲۰	۳۱۰۴	۲۸۷۷	۲۰	۸۰
۱۳۷۷	۵۹۴۶	۲۶۷۳	۳۲۸۲	۳۲۷۷	۱۸/۶	۸۱/۴
۱۳۷۸	۶۵۳۴	۲۷۸۷	۳۴۹۰	۳۷۴۷	۱۸/۷	۸۱/۳

مطابق جدول شماره ۸، اختلاف بین ستون اول و دوم که به ترتیب درآمد مالیاتی بالقوه و بالفعل است، نشان دهنده ظرفیت خالی موجود در بخش مالیات غیرمستقیم است. به عبارت دیگر، عدم کارایی که در این بخش وجود دارد سبب می‌شود که این اختلاف به وجود آید که این عدم کارایی می‌تواند ناشی از محدودیت‌ها و موانع قانونی^۱ از یک طرف و ضعف سیستم مالیاتی در به اجرا گذاشتن قانون مالیاتی از طرف دیگر باشد.

اختلاف بین ستون دوم و سوم حاکی از عدم کارایی سیستم مالیاتی در بخش مالیات غیرمستقیم است، چرا که براساس تعریف ظرفیت مالیاتی، چنانچه سیستم مالیاتی در بخش مالیات غیرمستقیم کارا عمل کند، درآمد مالیاتی معادل ارقام ستون سوم حاصل می‌شود. از مباحث یاد شده می‌توان نتیجه گرفت که اختلاف بین ستون اول و سوم ناشی از عدم کارایی حاصل از محدودیت‌ها و موانع قانونی است که براساس روند گذشته و با ثابت ماندن سایر شرایط در سال‌های برنامه دوم (جدول شماره ۸)، بیش از ۸۰ درصد از ظرفیت خالی مالیات در بخش مالیات غیرمستقیم ناشی از محدودیت‌های قانونی بوده و کمتر از ۲۰ درصد از ظرفیت خالی ناشی از عدم کارایی سیستم است.

۳. راه‌های افزایش درآمد مالیات‌های غیرمستقیم

با بررسی به عمل آمده در قسمت‌های قبل مشخص شد که با توجه به وجود ظرفیت خالی در بخش مالیات غیرمستقیم امکان افزایش درآمد مالیاتی در این بخش برای نیل به اهداف برنامه دوم وجود دارد. با در نظر گرفتن این که درآمد مالیاتی از دو عامل سیستم مالیاتی (عمدتاً نرخ‌های قانونی) و پایه مالیاتی متأثر می‌شود، لذا به منظور افزایش آن لازم است که این دو عامل دستخوش تغییر شوند. در این زمینه ابتدا بخش مالیات بر مصرف و فروش را مد نظر قرار می‌دهیم.

۳-۱. بسط پایه مالیات بر مصرف و فروش

در این قسمت به منظور افزایش درآمد مالیاتی ناشی از بسط پایه مالیاتی از معرفی گروه کالاهای جدید استفاده می‌شود. برای معرفی گروه کالاهای جدید، کالاهای درون سبد مصرفی خانوارها رتبه بندی شده و آن گروه کالاهایی که دارای رتبه بالاتری هستند، برای

۱. محدودیت‌های قانونی که باعث کاهش درآمد مالیاتی می‌گردد، عمدتاً شامل معافیت‌های مالیاتی، تسهیلات مالیاتی، نرخ‌های پایین مالیاتی و جز آن می‌شود.

بسط پایه مالیاتی پیشنهاد می‌شوند. در این مطالعه، به منظور رتبه بندی گروه کالاها از روش ارائه شده توسط صندوق بین المللی پول استفاده شده است.^۱ در این روش رتبه بندی گروه کالاها براساس مشخصه توزیعی بوده که برای هر گروه کالا محاسبه می‌شود. معیار تعیین مشخصه توزیعی کالاها میزان رفاه اجتماعی است که با در نظر گرفتن این معیار مشخصه توزیعی کالاها برای گروه‌های مختلف درآمدی محاسبه می‌شود.^۲ چنانچه D_i را به عنوان نمادی برای نشان دادن مشخصه توزیعی کالای i بدانیم داریم:

$$D_i = \sum_{h=1}^{10} \beta^h q_i x_i^h / q_i x_i$$

$$\beta^h = (I^0 / I^h)^e$$

h : نمادی برای نشان دادن دهک از لحاظ گروه درآمدی

I^0 : هزینه مصرفی خانوار نمونه در دهک اول

I^h : هزینه مصرفی خانوار نمونه در دهک h ام

$q_i x_i$: هزینه کل مصرفی کالای i

$x_i^h q_i$: هزینه مصرفی کالای i برای خانوار نمونه در دهک h ام

نتایج محاسبات مشخصه توزیعی برای ۱۶ گروه کالا در سطوح مختلف e (۵ و ۲ و ۱ و ۰/۱ = e) در جدول شماره ۹ آمده است.^۳ همچنین، جدول شماره ۱۰ رتبه بندی کالاها را براساس میزان مشخصه های توزیعی محاسبه شده نشان می‌دهد. با توجه به شاخص مذکور، هر چه میزان مشخصه توزیعی گروه کالا کمتر باشد از رتبه ای بالاتر و لذا برای اخذ مالیات از اولویت بالاتری برخوردار می‌شود. همان گونه که در جدول شماره ۱۰ مشاهده می‌شود، با تغییر سطح e (به نفع اقشار کم درآمد و فقیر) رتبه برخی کالاها تغییر کرده اما این تغییر آن چنان محسوس نیست. به طوری که برخی گروه از کالاها مانند پوشاک و کفش، تفریحات و خدمات فرهنگی، آرد و غلات و نان، گوشت، میوه و سبزیجات و خشکبار و حبوبات از رتبه ثابتی برخوردار می‌شوند. در واقع، این موضوع حاکی از آن است که الگوی مصرفی این گروه کالاها در میان نماینده خانوار ایرانی و قشر پایین درآمدی آن

1. Shahabuddin .M. Hossain, " The Equity Impact of the value - Added tax in Bangladesh", *IMF, Working Paper*, 1994.

۲. برای آگاهی بیشتر در زمینه روش محاسبه ارائه شده از جانب صندوق بین المللی پول به منبع اصلی مقاله حاضر رجوع شود.

۳. پارامتر نابرابری است.

چنان تفاوتی ندارد. به عبارت دیگر، متوسط سهمی که این گروه کالاها در سبد مصرفی خانوار نمونه ایرانی به خود اختصاص می دهند تقریباً معادل سهمی است که در سبد مصرفی خانوارهای با درآمد پایین دارند.

چنانچه رتبه بندی کالاها را در سطح $e=5$ که بیشترین وزن به دهک آخر هزینه (گروه پایین درآمدی) داده می شود در نظر بگیریم و اولویت بندی کالاها را از لحاظ مشمولیت پذیری مالیات براساس این معیار انجام دهیم، به ترتیب اولویت، گروه کالاهایی که می توانند مورد اصابت مالیاتی واقع شوند، عبارتند از:

- | | |
|------------------------------|---------------------------|
| ۱. گروه کالاهای پوشاک و کفش، | ۲. حمل و نقل، |
| ۳. تفریحات و خدمات فرهنگی، | ۴. لوازم و اثاث منزل، |
| ۵. کالاها و خدمات متفرقه، | ۶. بهداشت و درمان، |
| ۷. خشکبار و حبوبات، | ۸. ادویه و چاشنی ها، |
| ۹. نوشابه ها و دخانیات، | ۱۰. آرد و غلات و نان، |
| ۱۱. گوشت، | ۱۲. روغن ها و چربی ها، |
| ۱۳. میوه و سبزی ها، | ۱۴. شیر و فرآورده های آن، |
| ۱۵. مسکن، | ۱۶. قند و شکر و شیرینی. |

از آنجا که در قانون فعلی نوشابه و دخانیات مشمول مالیات می شوند، لذا می توان از رتبه این گروه کالا به عنوان معیاری برای انتخاب گروه کالاهایی که می توانند مورد اصابت مالیاتی (سط پایه مالیاتی) قرار گیرند، استفاده کرد. به طوری که آن گروه کالاها که رتبه بالاتری نسبت به نوشابه و دخانیات دارند، برای اخذ مالیات پیشنهاد شوند.

پس از معرفی این گروه کالاها برای بسط پایه مالیاتی، به منظور محاسبه مالیات بالقوه گروه کالاهای پیشنهادی یا به عبارتی اضافه درآمد مالیاتی ناشی از بسط پایه مالیاتی، پایه مالیاتی برای هر گروه کالا (میزان مخارج مصرفی در هر گروه کالا به عنوان متغیر جانشین برای پایه مالیاتی آن گروه) و نرخ مالیاتی مورد نیاز است. جدول شماره ۱۱ مالیات بالقوه گروه کالاهای پیشنهادی را با در نظر گرفتن وضعیت های مختلف به منظور تعیین نرخ مالیاتی از جمله استفاده از نرخ متوسط مالیات بر مصرف و فروش کالا و خدمات داخلی در کشورهای روبه توسعه (۷/۵ درصد) استفاده از حداقل نرخ متوسط موجود در کشورهای رو به توسعه (۵ درصد) و استفاده از نرخ پیشنهادی صندوق بین المللی پول (۸ درصد) نشان می دهد.

جدول شماره ۹: مشخصه توزیعی برای گروه کالاها بر اساس پارامتر نابرابری (e)

ردیف	نوع کالا	مشخصه توزیعی بر حسب e			
		e = ۵	e = ۲	e = ۱	e = ۰/۱
۱	پوشاک و کفش	۰/۰۰۵	۰/۱۰	۰/۰۵۱	۰/۷۰۶
۲	مسکن	۰/۳۳	۰/۱۰۲	۰/۲۷۰	۰/۸۶۳
۳	لوازم و اثاث منزل	۰/۰۱۲	۰/۰۳۲	۰/۱۱۷	۰/۷۷۷
۴	بهداشت و درمان	۰/۰۱۴	۰/۰۳۷	۰/۱۲۴	۰/۷۷۲
۵	حمل و نقل	۰/۰۰۸	۰/۰۲۰	۰/۰۷۴	۰/۷۱۳
۶	تفریحات و خدمات فرهنگی	۰/۰۱۰	۰/۰۲۴	۰/۰۹۸	۰/۷۶۵
۷	کالاها و خدمات متفرقه	۰/۰۱۴	۰/۰۳۸	۰/۱۲۶	۰/۷۷۸
۸	آرد، غلات و نان	۰/۰۲۱	۰/۰۵۹	۰/۱۸۹	۰/۸۲۷
۹	گوشت	۰/۰۲۲	۰/۰۶۵	۰/۲۰۳	۰/۸۳۵
۱۰	شیر و فراورده‌های آن و تخم‌پرندگان	۰/۰۲۶	۰/۰۷۹	۰/۲۲۵	۰/۸۴۳
۱۱	روغن‌ها و چربی‌ها	۰/۰۲۵	۰/۰۷۵	۰/۲۳۰	۰/۸۴۹
۱۲	میوه و سبزی‌ها	۰/۰۲۵	۰/۰۷۶	۰/۲۲۹	۰/۸۴۸
۱۳	خشکیار و حبوبات	۰/۰۱۶	۰/۰۴۲	۰/۱۴۸	۰/۸۰۳
۱۴	قند، شکر و شیرینی و قهوه	۰/۰۳۸	۰/۱۰۵	۰/۲۶۵	۰/۸۵۹
۱۵	ادویه و چاشنی‌ها	۰/۰۱۷	۰/۰۴۶	۰/۱۶۵	۰/۸۱۶
۱۶	نوشابه‌ها و دخانیات	۰/۰۱۹	۰/۰۵۲	۰/۱۸۰	۰/۸۲۵

راهکارهای افزایش مالیات های غیرمستقیم ... ۷۵

جدول شماره ۱۰: رتبه بندی کالاها براساس مشخصه توزیعی براساس پارامتر

نابرابری (e)

ردیف	نوع کالا	مشخصه توزیعی بر حسب e			
		e = ۵	e = ۲	e = ۱	e = ۰/۱
۱	پوشاک و کفش	۱۶	۱۶	۱۶	۱۶
۲	مسکن	۲	۲	۱	۱
۳	لوازم و اثاث منزل	۱۳	۱۳	۱۳	۱۲
۴	بهداشت و درمان	۱۱	۱۲	۱۲	۱۳
۵	حمل و نقل	۱۵	۱۵	۱۵	۱۵
۶	تفریحات و خدمات فرهنگی	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴
۷	کالاها و خدمات متفرقه	۱۲	۱۱	۱۱	۱۱
۸	آرد، غلات و نان	۷	۷	۷	۷
۹	گوشت	۶	۶	۶	۶
۱۰	شیر و فرآورده های آن و تخم پرندگان	۳	۳	۵	۵
۱۱	روغن ها و چربی ها	۵	۵	۳	۳
۱۲	میوه و سبزی ها	۴	۴	۴	۴
۱۳	خشکبار و حبوبات	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰
۱۴	قندو شکر، شیرینی و قهوه	۱	۱	۲	۲
۱۵	ادویه و چاشنی ها	۹	۹	۸	۹
۱۶	نوشابه ها و دخانیات	۸	۸	۹	۸

جدول شماره ۱۱: مالیات بالقوه گروه کالاهای پیشنهادی براساس سه سناریو (میلیارد ریال)

ردیف	نوع کالا	مصرف کل خانوارها	مالیات بالقوه با نرخ‌های پیشنهادی		
			سناریو ۱ (۷/۵ درصد)	سناریو ۲ (۵ درصد)	سناریو ۳ (۸ درصد)
		۱۳۷۳			
۱	پوشاک و کفش	۶۶۱۹/۹	۴۹۶/۵	۳۳۱	۵۲۹/۶
۲	لوازم و اثاث منزل	۴۸۵۳/۶	۳۶۴	۲۴۲/۶	۳۸۸/۳
۳	بهداشت و درمان	۳۴۸۲/۴	۲۶۱/۲	۱۷۴	۲۷۸/۶
۴	حمل و نقل و ارتباطات	۴۹۶۶	۳۷۲/۴	۲۴۸/۳	۳۹۷/۲
۵	تفریحات و خدمات فرهنگی	۱۹۹۲/۷	۱۴۹/۴	۹۹/۶	۱۵۹/۴
۶	کالاهای و خدمات متفرقه	۲۴۵۷	۱۸۲/۲	۱۲۲/۸	۱۹۶/۵
۷	خشکبار و حبوبات	۱۰۶۳/۳	۷۹/۷	۵۳/۱	۸۵
۸	ادویه و چاشنی‌ها	۴۳۹/۲	۳۲/۹	۲۱/۹	۳۵/۱
	جمع	۲۵۸۷۴	۱۹۳۸/۳	۱۲۹۳/۳	۲۰۶۹/۷

براساس جدول شماره ۱۱ ظرفیت خالی مالیاتی یا به عبارتی اضافه درآمد مالیاتی ناشی از بسط پایه مالیاتی در بخش مالیات بر مصرف و فروش بسیار بالا بوده، به طوری که با اعمال حداقل نرخ بر گروه کالاهای پیشنهادی میزان مالیات بالقوه دریافتی بیش از ۵ برابر عملکرد در ۱۳۷۳ شده است.

۱-۳. ارزیابی بسط پایه مالیات بر مصرف و فروش در سال‌های برنامه دوم
 با فرض بسط پایه مالیات بر مصرف و فروش در سال‌های برنامه دوم به صورت جدول شماره ۱۱، درآمد مالیاتی قابل وصول ناشی از مصرف گروه کالاهای عنوان پایه مالیاتی جدید و درصد افزایش مالیات بر مصرف و فروش در سال‌های برنامه دوم ناشی از بسط پایه مالیاتی به صورت زیر قابل پیش‌بینی است. برای محاسبه مالیات بر مصرف و فروش با در نظر گرفتن پایه گسترده لازم است که میزان مصرف گروه کالاهای پیشنهادی را برای سال‌های برنامه دوم تخمین زده باشیم. برای این منظور سهم هر یک از گروه کالاهای پیشنهادی را

نسبت به مصرف کل در سال ۱۳۷۳ در نظر می‌گیریم و با فرض ثابت ماندن این سهم در سال‌های برنامه دوم و با توجه به نرخ رشد ۱۵/۱ درصد براساس قانون برنامه دوم برای مصرف بخش خصوصی در سال‌های برنامه دوم، میزان مصرف هر کدام از گروه کالاها (به عنوان متغیرهای جانشین برای پایه مالیاتی هر کدام از گروه کالاها) را در سال‌های برنامه دوم مشخص می‌نماییم. پس از تخمین میزان مصرف هر کدام از گروه کالاها می‌توان با اعمال نرخ‌های پیشنهادی (طبق سه وضعیت ارائه شده) مالیات قابل وصول برای هر گروه کالا و در نهایت کل مالیات بر مصرف و فروش را طبق جدول شماره ۱۲ پیش بینی کرد. اما با توجه به برآورد حداکثر درآمد مالیات بر مصرف و فروش با پایه گسترده (جدول شماره ۵)، اعمال نرخهایی بیش از ۵/۵ درصد برای این تعداد از گروه کالاها موجب می‌شود تا تابع مالیات بر مصرف و فروش حداکثر نشود، به عبارت دیگر، اعمال نرخ‌های بالاتر موجب فرار مالیاتی و مانند آن می‌شود که در نتیجه باعث وصول کمتر درآمد مالیاتی از حالت اعمال نرخ ۵/۵ درصد خواهد شد. لذا نرخ پیشنهادی برای گروه کالاهای منتخب مطابق جدول شماره ۱۲ معادل ۵/۵ درصد برای سال‌های برنامه دوم است.

۲-۳. راه‌های افزایش مالیات بر واردات

در شرایط فعلی بین عملکرد مالیاتی و توان پرداخت مالیات بر واردات شکافی وجود دارد که این شکاف عمدتاً ناشی از وجود برخی از مشکلات قانونی و نارسایی‌های سیستم اجرایی است و عدم تحقق مالیات بر واردات را می‌توان عمدتاً به اعطای برخی معافیت‌های کلی بر مبنای تصویب نامه‌های هیأت وزیران، اجازه تقسیط سود بازرگانی و معافیت‌هایی که به برخی از شماره تعرفه‌های موجود در فصول مختلف اعطا می‌شود، نسبت داد.

بنابراین به منظور افزایش مالیات بر واردات و دستیابی به اهداف درآمدی برنامه دوم توسعه، باید این شکاف محدود و در نهایت حذف شود. در همین زمینه، افزایش درآمد مالیات بر واردات از سه طریق ممکن است: گسترش پایه مالیاتی، معرفی مالیات‌های جدید و افزایش نرخ تعرفه‌ها. به منظور افزایش پایه مالیاتی تا حد امکان باید معافیت‌های موجود حذف گردد و از اعطای معافیت‌های جدید نیز پرهیز شود که در این صورت قسمت عمده‌ای از درآمد مالیاتی بالقوه قابل وصول خواهد بود. اما اگر این راه حل از نظر ملاحظات اجتماعی و سیاسی قابل اجرا نباشد به ناچار باید از طریق افزایش نرخ‌های تعرفه اقدام کرد. در زمینه معرفی مالیات‌های جدید از برخی از کالاها که در حال حاضر مشمول مالیات نیستند نیز

می‌توان با معیار ککش قیمتی و درآمدی آن‌ها و نیز ضریب اهمیت این کالاها در بودجه خانوار به این هدف نایل آمد.^۱

۱-۲-۳. اصلاح نرخ تعرفه کالاها

جدول شماره ۱۳ متوسط نرخ‌های موجود در کتاب قانون صادرات و واردات را براساس ماهیت کالاها (مصرفی، سرمایه‌ای، واسطه‌ای و سایر کالاها) در ۱۳۷۳ نشان می‌دهد. با توجه به میزان واردات در سال ۱۳۷۳ (۱۷۹۲۵ میلیارد ریال) چنانچه نرخ‌های موجود در کتاب قانون صادرات و واردات اعمال می‌شد، مبلغ ۱۲۸۰ میلیارد ریال به عنوان سود بازرگانی قابل وصول بود. به عبارت دیگر، نرخ مؤثر سود بازرگانی در این سال بر اساس تعرفه‌های موجود در کتاب و پایه مالیاتی (میزان واردات) معادل $7/2$ درصد می‌شد $(7/2 = 100 \times \frac{1280}{17925})$. اما در عمل مبلغ دریافتی ناشی از سود بازرگانی $589/5$ میلیارد ریال بوده است که در این صورت عملکرد متوسط نرخ سود بازرگانی در سال ۱۳۷۳ عملاً $3/3$ درصد بوده است. $3/3 = 100 \times \frac{589/5}{17925}$.

بدین ترتیب، ملاحظه می‌شود که در سال ۱۳۷۳ حدود ۵۲ درصد از سود بازرگانی قابل وصول به دلایل مختلفی تحقق نیافته است.^۲ برای افزایش متوسط نرخ سود بازرگانی باید توجه داشت که افزایش نرخ‌ها باید به گونه‌ای باشد که اولاً اخلاقی در روابط تجاری کشور با سایر کشورها به وجود نیارد و ثانیاً هدف حمایت از تولیدات داخلی را که در برنامه دوم توسعه اقتصادی و اجتماعی تأکید شده است، مد نظر قرار دهد.

با توجه به موارد یاد شده و دستورالعمل سازمان تجارت جهانی (WTO) برای کشورهای آسیایی، نرخ منظور شده سازمان تجارت جهانی برای کشورها را برای ایران در نظر می‌گیریم.

براساس دستورالعمل سازمان تجارت جهانی نرخ تعرفه کشورهای آسیایی باید بر واردات کشورهای در حال توسعه ۷ درصد و بر واردات کشورهای صنعتی $7/5$ درصد باشد، که در اینجا پیشنهاد می‌شود متوسط نرخ تعرفه معادل $7/25$ درصد به عنوان معیار برای اصلاح متوسط نرخ‌های تعرفه در سال‌های برنامه دوم برای ایران مورد نظر قرار گیرد.

۱. این مطالعه توسط دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی در قالب طرح بررسی اصلاح سیستم مالیات بر مصرف و فروش در ایران، سال ۱۳۷۶، انجام گرفته است که علاقه‌مندان می‌توانند به طرح مذکور مراجعه کنند.

۲. محاسبه نرخ سود بازرگانی و معافیت‌های اعطایی در سال ۱۳۷۳، دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، بهمن ۱۳۷۴.

۳. برای کسب اطلاعات بیشتر در این مورد به منبع اصلی این مقاله رجوع شود.

راهکارهای افزایش مالیات های غیرمستقیم ... ۷۹

اما با بررسی نرخ های قانونی و مؤثر در ۱۳۷۳ ملاحظه شد که حدود ۵۲ درصد از وصولی بالقوه به دلایل وجود معافیت های گوناگون وصول نگردیده است. لذا چنانچه فرض شود که این روند برای سال های برنامه دوم نیز ادامه داشته باشد، لازم است متوسط نرخ معادل ۱۴/۹ درصد اعمال گردد تا متوسط نرخ مؤثر ۷/۲۵ درصد حاصل شود

$$(\%52 = \frac{14/9 - \%7/25}{\%14/9} \times 100)$$

به منظور افزایش نرخ تعرفه کالاها در سنوات برنامه دوم به منظور نیل به متوسط نرخ معادل ۱۴/۹ درصد، وضعیتهای مختلفی را می توان در نظر گرفت.

با توجه به این که متوسط نرخ تعرفه موجود در کتاب قانون مقررات صادرات و واردات در سال ۱۳۷۳ معادل ۷/۲ درصد بوده است، یک حالت برای نیل به متوسط نرخ معادل ۱۴/۹، ۲/۰۷ برابر کردن نرخ تعرفه واردات تمامی کالاها بدون در نظر گرفتن ماهیت آنها است (جدول شماره ۱۴) که این امر به دلیل پوشش ندادن اهداف حمایتی تولیدات داخلی نمی تواند قابل توجیه باشد. حالت بعدی با مد نظر قرار دادن حمایت از تولیدات داخلی و صنایع کشور، افزایش کمتر نرخ های تعرفه کالاها و واسطه ای از کالاهای مصرفی است^۱ (جدول شماره ۱۴). در کنار موارد یاد شده برای همسو شدن با اهداف موجود در قانون برنامه دوم و مد نظر قرار دادن بخشنامه بودجه سال ۱۳۷۶^۲ از یک طرف و دستیابی به نرخ متوسط تعرفه معادل ۱۴/۹ درصد از طرف دیگر، می توان تمامی تعرفه هایی را که دارای نرخ صفر هستند به نرخ حداقل ۵ درصد افزایش داد (جدول شماره ۱۴).

همان گونه که قبلاً تأکید شد، اصلاح نرخ تعرفه ها به این صورت در شرایطی پیشنهاد می شود که نتوان از طریق گسترش پایه مالیاتی (حذف معافیت های موجود) شکاف میان مالیات وصولی و توان پرداخت مالیات بر واردات را حذف کرد. شایان ذکر است که افزایش نرخ تعرفه ها که در قالب افزایش نرخ های اسمی پیشنهاد می شود، صرفاً افزایشی صوری است. زیرا دستیابی به نرخ تعرفه مؤثر ۷/۲ (متوسط نرخ تعرفه در کتاب قانون مقررات صادرات و واردات) با توجه به معافیت های موجود و مشکلات سیستم اجرایی، مستلزم افزایش نرخ های اسمی است تا از این طریق بتوان به متوسط نرخ ۷/۲ درصد نیل آمد.

۱. چگونگی این عملیات به طور مبسوط در منبع اصلی این مقاله آمده است.

۲. در بند ۳-۲ قسمت های ب و ج سیاست های درآمدی قانون برنامه دوم، همچنین بند ۱-ج و بند ۱۹ بخشنامه بودجه سال ۱۳۷۶، بر کاهش معافیت ها (یا حذف آنها) تأکید شده است.

جدول شماره ۱۳: نرخ تعرفه موجود در قانون مقررات صادرات و واردات براساس ماهیت کالا (۱۳۷۳)

نرخ موجود در قانون مقررات صادرات و واردات (درصد)	کد BEC	طبقه بندی کالاها براساس ماهیت آنها
۹	XT	۱. کالاهای مصرفی (کل)
۲۳	X112	۱-۱. محصولات غذایی و آشامیدنی، اولیه، برای مصارف خانوار
۲	X112	۱-۲. محصولات غذایی و آشامیدنی، ثانویه، برای مصارف خانوار
۱۸	X522	۱-۳. سایر وسایط نقلیه غیر ضروری
۳۵	X61	۱-۴. کالاهای مصرفی با دوام
۲۳	X62	۱-۵. کالاهای مصرفی کم دوام
۵	X63	۱-۶. کالاهای مصرفی بی دوام
۱۰	YT	۲. کالاهای سرمایه‌ای (کل)
۱۰	Y41	۲-۱. ماشین آلات (به استثنای وسایط نقلیه)
۵	Y521	۲-۲. وسایط نقلیه برای خدمات اقتصادی
۷	ZT	۳. کالاهای واسطه‌ای (کل)
۳	Z111	۳-۱. محصولات غذایی و آشامیدنی، اولیه، برای مصارف صنعتی
۲	Z121	۳-۲. محصولات غذایی و آشامیدنی، ثانویه، برای مصارف صنعتی
۱	Z322	۳-۳. سایر سوخت‌ها و روغن‌های معدنی
۱	Z21	۳-۴. سایر فرآورده‌های صنعتی، اولیه
۶	Z22	۳-۵. سایر فرآورده‌های صنعتی، ثانویه
۰	Z31	۳-۶. سوخت‌ها و روغن‌های معدنی، اولیه
۱۰	Z42	۳-۷. قطعات و لوازم یدکی ماشین آلات
۱۳	Z53	۳-۸. قطعات و لوازم یدکی، وسایط نقلیه
۰.۶	WY	۴. سایر کالاها (کل)
۱۲	W7	۴-۱. کالاهایی که در جای دیگر منظور نشده است
۵	W51	۴-۲. اتومبیل برای حمل اشخاص
۰	W321	۴-۳. سوخت‌ها و روغن‌های معدنی، ثانویه
۷/۲	MT	کل واردات

جدول شماره ۱۴: پیش بینی مالیات بر مصرف و فروش با پایه گسترده در وضعیت های مختلف

(میلیارد ریال)

وضعیت چهارم	وضعیت سوم	وضعیت دوم			جمع مالیات بر مصرف و فروش بالقوه			درآمد اضافی ناشی از بسط پایه مالیاتی			پیش بینی مالیات بر مصرف و فروش *	سال											
		وضعیت اول	وضعیت اول	وضعیت اول	وضعیت دوم	وضعیت اول	وضعیت دوم	وضعیت اول	وضعیت دوم	وضعیت اول			وضعیت دوم	وضعیت اول	وضعیت دوم	وضعیت اول	وضعیت دوم	وضعیت اول	وضعیت دوم				
(۱)+(۵)	(۱)+(۴)	(۱)+(۳)	(۱)+(۲)	(۵)	(۴)	(۳)	(۲)	(۱)	۲۱۰۹/۶	۲۸۵۳/۷	۲۷۰۵	۱۶۳۸	۳۳۸۲/۱	۲۲۳۳/۴	۲۵۷۰/۵	۱۹۷۲/۵	۲۲۶۹	۷۵۵/۸	۴۷۱/۶	۶۱۵/۸	۶۸۱/۶	۱۳۷۴	۱۳۷۴
۲۵۰۰/۸	۳۳۵۷/۹	۳۱۸۶/۳	۳۳۲۹/۳	۱۸۸۵	۲۷۴۲/۱	۲۹۵۸/۸	۱۷۱۳/۵	۶۱۵/۸	۲۵۰۰/۸	۳۳۵۷/۹	۲۵۷۰/۵	۲۷۴۲/۱	۲۹۵۸/۸	۲۵۷۰/۵	۱۷۱۳/۵	۱۹۷۲/۵	۲۲۶۹	۷۵۵/۸	۴۷۱/۶	۶۱۵/۸	۶۸۱/۶	۱۳۷۴	۱۳۷۴
۳۲۵۱/۶	۴۳۸۸/۵	۴۱۶۱/۵	۳۰۲۴/۸	۲۴۹۵/۸	۳۶۲۲/۷	۳۴۰۵/۷	۲۲۶۹	۷۵۵/۸	۳۲۵۱/۶	۴۳۸۸/۵	۴۱۶۱/۵	۳۰۲۴/۸	۲۴۹۵/۸	۳۴۰۵/۷	۳۶۲۲/۷	۳۴۰۵/۷	۲۲۶۹	۷۵۵/۸	۴۷۱/۶	۶۱۵/۸	۶۸۱/۶	۱۳۷۴	۱۳۷۴
۳۷۱۴/۲	۵۰۲۰/۴	۳۶۰۸/۲	۳۴۵۲/۷	۲۸۸۴/۸	۴۱۸۱	۲۷۶۸/۸	۲۶۱۴/۳	۸۳۹/۴	۳۷۱۴/۲	۵۰۲۰/۴	۳۶۰۸/۲	۳۴۵۲/۷	۲۸۸۴/۸	۲۷۶۸/۸	۴۱۸۱	۲۷۶۸/۸	۲۶۱۴/۳	۸۳۹/۴	۴۷۱/۶	۶۱۵/۸	۶۸۱/۶	۱۳۷۴	۱۳۷۴

* پیش بینی مالیات بر مصرف و فروش با پایه محدود (جدول شماره ۶).

۲-۳-۲. ارزیابی بسط پایه مالیات بر واردات در سال‌های برنامه دوم با فرض افزایش متوسط نرخ تعرفه در سال‌های برنامه دوم طبق جدول شماره ۱۴ (وضعیت دوم)، برای پیش‌بینی درآمد مالیات بر واردات ناشی از افزایش متوسط نرخ سود بازرگانی و درصد افزایش آن در سال‌های ۷۸-۱۳۷۴ نیاز به پیش‌بینی میزان واردات در سال‌های برنامه دوم است.

جدول شماره ۱۴ (وضعیت دوم): نرخ تعرفه پیشنهادی براساس ماهیت کالاها در سال‌های برنامه دوم (درصد)

نرخ پیشنهادی وضعیت دوم	نرخ پیشنهادی وضعیت اول	کد BEC	طبقه بندی کالاها براساس ماهیت آن‌ها
۲۳	۱۸/۶	XT	۱. کالاهای مصرفی (کل)
۴۸	۴۷/۶	X112	۱-۱. محصولات غذایی و آشامیدنی، اولیه برای مصارف خانوار
۸	۴/۱۴	X122	۱-۲. محصولات غذایی و آشامیدنی، ثانویه برای مصارف خانوار
۶۷	۳۷/۲۶	X522	۱-۳. سایر وسایط نقلیه اقتصادی
۶۹	۷۲/۵	X61	۱-۴. کالاهای مصرفی بادوام
۴۶	۴۷/۶	X62	۱-۵. کالاهای مصرفی کم دوام
۱۹	۱۰/۳۵	X63	۱-۶. کالاهای مصرفی بی‌دوام
۱۸	۲۰/۷	YT	۲. کالاهای سرمایه‌ای (کل)
۱۸	۲۰/۷	Y41	۲-۱. ماشین آلات (به استثنای وسایط نقلیه)
۱۷	۱۰/۳۵	Y521	۲-۲. وسایط نقلیه برای خدمات اقتصادی
۱۳	۱۴/۵	ZT	۳. کالاهای واسطه‌ای (کل)
۶	۶/۲	Z111	۳-۱. محصولات غذایی و آشامیدنی، اولیه برای مصارف صنعتی
۷	۴/۱۴	Z121	۳-۲. محصولات غذایی و آشامیدنی، ثانویه برای مصارف صنعتی
۶	۲/۰۷	Z322	۳-۳. سایر سوخت‌ها و روغن‌های معدنی
۶	۲/۰۷	Z21	۳-۴. سایر فرآورده‌های صنعتی اولیه
۱۱	۱۲/۴	Z22	۳-۵. سایر فرآورده‌های صنعتی ثانویه
۵	۰	Z31	۳-۶. سوخت‌ها و روغن‌های معدنی اولیه
۱۷	۲۰/۷	Z42	۳-۷. قطعات و لوازم یدکی ماشین آلات
۲۷	۲۶/۹	Z53	۳-۸. قطعات و لوازم یدکی وسایط نقلیه
۶۸	۱۲/۴	WT	۴. سایر کالاها (کل)
۲۱	۲۴/۸	W7	۴-۱. کالاهایی که در جای دیگر منظور نشده است
۷۰	۱۰/۳۵	W51	۴-۲. اتومبیل برای حمل اشخاص
۵	۰	W321	۴-۳. سوخت‌ها و روغن‌های معدنی ثانویه
۱۴/۹	۱۴/۹	MT	کل واردات

راهکارهای افزایش مالیات های غیرمستقیم ... ۸۳

برای این منظور از متوسط رشد پیش بینی شده در قانون برنامه دوم برای واردات برابر ۴/۳ درصد و برای محاسبه میزان سود بازرگانی در سال های برنامه دوم از متوسط نرخ تعرفه مؤثر اصلاح شده معادل ۷/۲۵ درصد استفاده شده است. (جدول شماره ۱۵).

جدول شماره ۱۵: پیش بینی سود بازرگانی با نرخ های تعرفه اصلاح شده در سال های برنامه دوم (میلیارد ریال)

سال	پیش بینی واردات بر اساس قانون برنامه دوم	سود بازرگانی بدون اصلاحات نرخهای تعرفه (۴ درصد)*	سود بازرگانی با اصلاحات نرخهای تعرفه (۷/۲۵ درصد)	میزان افزایش سود بازرگانی
۱۳۷۴	۱۸۶۹۵	۷۴۸	۱۳۵۵	۶۰۷
۱۳۷۵	۱۹۴۹۹	۷۷۹	۱۴۱۳	۶۳۴
۱۳۷۶	۲۰۳۳۸	۶۷۱	۱۴۷۴	۶۶۱
۱۳۷۷	۲۱۲۱۲	۶۷۰	۱۵۳۷	۶۸۹
۱۳۷۸	۲۲۱۲۵	۸۸۵	۱۶۰۴	۷۱۹

* متوسط نرخ تعرفه مؤثر در سال های برنامه دوم معادل ۴ درصد فرض شده است.

با توجه به پیش بینی مالیات بر واردات در سال های برنامه دوم براساس روند گذشته (جدول شماره ۴) و درآمد اضافی ناشی از اصلاح نرخهای تعرفه، مالیات بالقوه واردات در سال های برنامه دوم به صورت جدول شماره ۱۶ پیش بینی می شود.

جدول شماره ۱۶: پیش بینی مالیات بر واردات با اصلاح نرخ های تعرفه در سال های برنامه دوم (میلیارد ریال)

موضوع سال	پیش بینی مالیات بر واردات*	درآمد ناشی از اصلاح نرخ های تعرفه	جمع مالیات بر واردات بالقوه
۱۳۷۴	۱۲۵۳	۶۰۷	۱۸۶۰
۱۳۷۵	۱۷۹۸	۶۳۴	۲۴۳۲
۱۳۷۶	۱۸۳۸	۶۶۱	۲۴۹۹
۱۳۷۷	۱۹۱۷	۶۸۹	۲۶۰۶
۱۳۷۸	۱۹۴۷	۷۱۹	۲۶۶۶

* پیش بینی مالیات بر واردات براساس روند گذشته صورت گرفته است (جدول شماره ۴).

۳-۳. مالیات‌های بالقوه غیرمستقیم در سال‌های برنامه دوم با توجه به بند ۱-۳ و ۲-۳ مقاله حاضر، پیش‌بینی مالیات بالقوه غیرمستقیم در سال‌های برنامه دوم به صورت جدول شماره ۱۷ خواهد بود.

جدول شماره ۱۷: پیش‌بینی مالیات‌های بالقوه غیرمستقیم در سال‌های برنامه دوم

(میلیارد ریال)

موضوع سال	مالیات بر مصرف و فروش بالقوه	مالیات بر واردات بالقوه	مالیات غیرمستقیم بالقوه
۱۳۷۴	۲۱۰۹	۱۸۶۰	۳۹۶۹
۱۳۷۵	۲۵۰۰	۲۴۳۲	۴۹۳۲
۱۳۷۶	۲۸۵۱	۲۴۹۹	۵۳۵۰
۱۳۷۷	۳۲۵۱	۲۶۰۶	۵۸۵۷
۱۳۷۸	۳۷۱۴	۲۶۶۶	۶۳۸۰

بدین ترتیب، ملاحظه می‌شود که با انجام اصلاحات یاد شده قسمت اعظم ظرفیت خالی موجود در بخش مالیات‌های غیرمستقیم قابل دسترسی است و موجب دستیابی به اهداف مورد نظر در قانون برنامه دوم می‌شود.

۴. نتیجه‌گیری

به طور خلاصه، اهم نتایج به دست آمده از مطالعه حاضر را می‌توان به صورت زیر عنوان نمود:

۱. کشور ایران از جمله کشورهایی است که دارای سیستم مالیاتی مختلط بوده و در سال‌های پس از جنگ و دوران بازسازی اقتصاد کشور به موجب تأکید فراوان دولت بر درآمدهای مالیاتی، میزان وصولی مالیات‌های غیرمستقیم از رشد چشم‌گیری برخوردار بوده است.

۲. مقایسه حداکثر درآمد مالیات غیرمستقیم برآورد شده با ارقام پیش‌بینی شده به وسیله مدل در سال‌های برنامه دوم حاکی از وجود ظرفیت خالی مالیاتی بسیار بالا در این بخش است.

راهکارهای افزایش مالیات های غیرمستقیم ... ۸۵

۳. افزایش مالیات غیرمستقیم در بخش مالیات بر مصرف و فروش می تواند از طریق بسط پایه مالیاتی این بخش با معرفی گروه کالاهای جدید صورت گیرد که با معیار قرار دادن مشخصه توزیعی کالاهای موجود در سبد مصرفی خانوارهای ایرانی و رتبه بندی آنها، هشت گروه کالاهای پوشاک و کفش، حمل و نقل، تفریحات و خدمات فرهنگی، بهداشت و درمان، لوازم و اثاث منزل، کالاهای و خدمات متفرقه و خشکبار و حبوبات برای بسط پایه مالیاتی نتیجه شدند. به عبارت دیگر، بررسی انجام شده نشان می دهد که کالاهای غیر خوراکی (به جز مسکن) برای بسط پایه مالیاتی بخش مصرف و فروش نسبت به کالاهای خوراکی از اولویت بیشتری برخوردارند.

۴. در معرفی گروه کالاهای جدید برای بسط پایه مالیاتی این بخش، نمی توان کالاهای معرفی شده را با نرخ بیش از ۵/۵ درصد مشمول مالیات کرد.

۵. افزایش مالیات غیرمستقیم در بخش مالیات بر واردات می تواند از طریق اصلاح نرخ های تعرفه صورت گیرد و متوسط نرخ تعرفه برای اصلاح ۱۴/۹ درصد در این بخش نتیجه شد.

۶. مقایسه درآمد مالیات های غیرمستقیم پس از انجام اصلاحات با حداکثر درآمد مالیات غیرمستقیم ممکن، نشان دهنده دستیابی به بخش اعظم ظرفیت خالی مالیاتی در این بخش است.

۷. گسترش مالیات های غیرمستقیم از طرق اشاره شده موجب دستیابی به قسمت عمده ای از اهداف برنامه دوم در این زمینه است.

منابع

- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، "ترازنامه و گزارش اقتصادی، سال های ۷۳-۱۳۴۲، برزگری، زهرا، "برآورد تابع تقاضای واردات کل ایران"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد، دانشگاه تهران، ۱۳۷۲.
- شالیزی، زمارک، درس هایی از اصلاح سیستم مالیاتی ترجمه دکتر علی اکبر عرب مازار، تهران، دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۷۲.
- دفتر روابط عمومی وزارت امور اقتصادی و دارایی، "مجموعه کامل قوانین و مقررات مالیاتی"، ۱۳۷۱.

- درخشان، مسعود، اقتصاد سنجی، تک معادلات با فروض کلاسیک، جلد اول، تهران، انتشارات سمت، ۱۳۷۴.
- طیبیان، محمد، «اقتصاد کلان»، اصول نظری و کاربرد آن، تهران، سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۶۵.
- عرب مازار، عباس اقتصاد سنجی عمومی، تهران، انتشارات کویر، ۱۳۶۹.
- فرهنگ، منوچهر، فرهنگ علوم اقتصادی، تهران، انتشارات البرز، ۱۳۷۱.
- عطاران، بتول، «بررسی مالیات بر ارث و جایگاه آن در مالیات‌های مستقیم»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران، ۱۳۷۰.
- فهمیم یحیایی، فریبا، «برآورد ظرفیت مالیاتی کشور»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران، ۱۳۷۰.
- «قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی»، تهران، سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۷۳.
- «قانون بودجه کشور»، تهران، سازمان برنامه و بودجه، سال‌های ۷۴-۱۳۵۰.
- «قانون مقررات صادرات و واردات (۱۳۷۵)»، تهران، مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی، ۱۳۷۵. شرکت چاپ و نشر بازرگانی.
- کنراد، کورنلی، مالو و توماس، «اصلاح سیستم مالیاتی جمهوری اسلامی ایران»، صندوق بین‌المللی پول، ۳۰ سپتامبر ۱۹۹۱.
- گانندی، کنراد و ساسانپور، «نتایج اصولی تخمین نسبت مالیاتی و ظرفیت مالیاتی»، صندوق بین‌المللی پول، دپارتمان مالی، ۱۹۹۲.
- محضرنیا، محمود، «بررسی کشش‌های مالیاتی و پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی در برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۷۳.
- وزارت امور اقتصادی و دارایی، «مجموعه مقالات درباره مالیات‌ها»، دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، معاونت امور اقتصادی، (در حال انتشار).
- وزارت امور اقتصادی و دارایی، محاسبه نرخ سود بازرگانی و معافیت‌های اعطایی در سال ۱۳۷۳، دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، معاونت امور اقتصادی، ۱۳۷۴.
- هاشمی، سیدابوالقاسم، «اقتصاد سنجی»، جزوه درسی انتشارات دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی.
- نوفروستی، محمد و عباس عرب مازار، بررسی ساختار الگوی اقتصاد سنجی کلان ایران، معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۳.

- Atkinson & Stiglitz, *Lectures on public Economics*, Mc Graw - Hill, 1988.
- Ahmadi, Massoud, "The Iranian Tax system, An Emprical Analysis", 1983 (PH . D. Disseration).
- Conssin, Sijbern, "Tax policy in developing countries" world Bank, 1991. IMF, *Government Finance Statistics*, Year Bood.
- Green, William H., "Econometric Analysis" Mc Graw - Hill, 1993.
- Ehdaie, Jaber "An Econometric Method for Estimating the Tax and Elasticity Impact on Revenues of Discretionary Tax Measures", *Working Paper*, World Bank, 1990.
- Johnston, J., *Econometric Methods*, Mc Graw - Hill, 1984.
- Kementa, Jan, *Econometric Methods*, Mc Graw - Hill, 1990.
- Kermani, Naheed, "Optimal Tarrifs : Theory and Practice" , IMF, *Working Paper*, 1993.
- Musgrave, R. A. and R.B. Musgrave, *Public Financial Theory and Practice* Mc Graw - Hill, 1984.
- National Accounts Statistics: Main Aggregate and Detailed Tabled 1989.
- Chellah, Raja J., Hesselj Bass and Margrat kelly "Tax Rations and Tax Effort in Developing Countries, 1961-71" , IMF, Staff Papers, 1975.
- Bahi, Roy, W., "A Reggression Approach to Tax and Ratio Analysis", IMF, *Staff Papers*, 1971.
- Hossain, Shahabuddin., M., "The Equity Impact of Value Added Tax in Bangladesh", IMF, *Working Paper*, 1994.
- World Bank, *World Tables*, Johns Hopkins University Press, 1995.